

Treuberater

Mitteilungen zu Steuer- und Wirtschaftsfragen

ES

Eversheim Stuible Treuberater GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

40547 Düsseldorf
Fritz-Vomfelde-Straße 6
Telefon (0211) 52 35-01
Telefax (0211) 52 35-100
E-Mail: Duesseldorf@ES-Treuberater.de

70176 Stuttgart
Rosenbergstraße 50/1
Telefon (0711) 9 93 40-0
Telefax (0711) 9 93 40-40
E-Mail: Stuttgart@ES-Treuberater.de

Dezember 2010

Gesetzgebung

1. Haushaltsbegleitgesetz 2011 vom Bundestag verabschiedet: Änderung des Energie- und Stromsteuergesetzes

Als Bestandteil des Haushaltsbegleitgesetzes 2011 hat der Bundestag die Änderungen des Energie- und Stromsteuergesetzes verabschiedet. Dabei haben sich im Vergleich zum Gesetzentwurf (siehe TREUBERATER Oktober 2010 S. 3285) Korrekturen ergeben, die zu einer Reduzierung des Abbaus der Steuervergünstigungen im Energie- und Stromsteuergesetz führen:

- **Wegfall der Ausnahmeregelung für Fernwärme nach § 53 EnergieStG**

Für Energieerzeugnisse, die zur Stromerzeugung oder in KWK-Anlagen eingesetzt werden, kann zwar grundsätzlich ein Entlastungsantrag nach § 53 EnergieStG gestellt werden. Allerdings sind Energieerzeugnisse, die in Spitzenlastkesseln zur Aufrechterhaltung einer kontinuierlichen Wärmeversorgung eingesetzt werden, künftig genauso wie die Fernwärme ohne KWK nicht steuerbefreit.

- **Reduzierung der Steuerentlastungsbeträge nach § 54 EnergieStG**

Die Absenkung der vorgesehenen Entlastungsbeträge für Unternehmen des Produzierenden Gewerbes oder Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft als Verwender von Energieerzeugnissen zum Verheizen oder zur Verwendung in begünstigten Anlagen ist abgemildert worden. Anstelle der im Gesetzentwurf z.B. für Erdgas vorgesehenen Entlastung von 1,10 €/MWh beträgt der Entlastungsbetrag 1,38 €/MWh.

Der Selbstbehalt wird von 205 € auf 250 € angehoben.

- **Reduzierung der Steuerentlastung beim Spitzenausgleich nach § 55 EnergieStG**

Die Absenkung des Spitzenausgleichs erfolgt nicht wie ursprünglich vorgesehen von 95 % auf 73 %, sondern auf 90 %. Die sich ergebenden Steueranteile bzw. der Selbstbehalt wird auf 750 € und nicht - wie ursprünglich geplant - auf 2 000 € erhöht.

- **Wegfall des Erlaubnisverfahrens nach StromStG bei nachgelagerter Erstattung: neuer § 9b StromStG**

Im Stromsteuerrecht wird das Erlaubnisverfahren auf ein nachträgliches Erstattungsverfahren - wie im Energiesteuerrecht enthalten - umgestellt. Dabei wird die Steuerentlastung nur gewährt, wenn der entnommene Strom zur Erzeugung von Licht, Wärme, Kälte, Druckluft und mechanischer Energie von einem Unternehmen des Produzierenden Gewerbes genutzt wird. Die Steuerentlastung wird von 8,20 €/MWh nicht mehr auf 4,10 €/MWh gesenkt, sondern auf 5,13 €/MWh.

- **Reduzierung der Steuerentlastung beim Spitzenausgleich nach § 10 StromStG**

Die Absenkung des Spitzenausgleichs erfolgt von 95 % auf 90 %. Der so genannte Sockelbetrag wird von derzeit 512,50 € auf 1 000 € erhöht; ursprünglich war eine Erhöhung auf 2 500 € vorgesehen.

Den Treuberater können Sie auch im Internet unter www.es-treuberater.de/Publikationen als regelmäßigen Newsletter bestellen.

3305

2. Elektronische Bilanz: Start um ein Jahr verschoben

Für die nach dem 31.12.2010 beginnenden Wirtschaftsjahre sollte gemäß § 5b Abs. 1 EStG die Pflicht bestehen, die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung elektronisch zusammen mit den Steuererklärungen an das Finanzamt zu übermitteln. Die Anhörung von Verbänden im Bundesministerium am 11.10.2010 hatte allerdings deutlich gemacht, dass die technischen und organisatorischen Voraussetzungen in den Unternehmen noch nicht vollständig vorhanden sind. Der Entwurf der Verordnung zur Festlegung eines späteren Anwendungszeitpunktes der Verpflichtungen nach § 5b EStG (Anwendungszeitpunktverschiebungsverordnung - AnwZpvV) regelt nun, dass die Pflicht zur Abgabe der E-Bilanz sowie der E-Gewinn- und Verlustrechnung erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2011 beginnen, besteht.

Über die Verordnung wird der Bundesrat am 17.12.2010 entscheiden.

3. In Kraft getreten: Verordnung zur Neufassung und Änderung von Vorschriften auf dem Gebiet des Energiewirtschaftsrechts

Die vorgenannte Verordnung wurde am 8.9.2010 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und trat am 9.9.2010 in Kraft. Neben der Gasnetzzugangsverordnung, der Gas- und der Stromnetzentgeltverordnung sowie der Anreizregulierungsverordnung wurden vier weitere Verordnungen angepasst. Die wesentlichen Änderungen der ARegV, der StromNEV und der GasNEV hatten wir in der Septemberausgabe des TREUBERATER (S. 3277) dargestellt.

Wichtige neue Regelungen enthält jedoch auch die Gasnetzzugangsverordnung (GasNZV):

- Reduzierung der Zahl der Marktgebiete von sechs auf höchstens zwei bis zum Jahr 2013;
- Erleichterung des Zugangs zu knappen Transportkapazitäten durch eine diskriminierungsfreie Versteigerung von Kapazitäten;
- Leichter Zugang neuer Gaskraftwerke an das Netz, wobei Betreiber von Gaskraftwerken das Recht erhalten, Kapazitäten gegen angemessene Gebühr für maximal drei Jahre zu reservieren.

4. Gesetzentwurf zur bestätigenden Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des Haushaltsbegleitgesetzes 2004

Die Bundesregierung reagiert mit dem vorgenannten Gesetzentwurf (BT-Drucksache 17/3632 vom 8.11.2010) auf den Beschluss des Verfassungsgerichts vom 8.12.2009, in dem die Kürzung des Ausgleichsbetrags für Unternehmen des öffentlichen Personennahverkehrs gemäß § 45a Abs. 2 Satz 3 des Personenbeförderungsgesetzes wegen Mängeln im Gesetzgebungsverfahren für verfassungswidrig erklärt wurde.

Aus dem gleichen formellen Verfassungsfehler werden durch inhaltsgleiche Neufassung weitere steuerliche und verkehrsrechtliche Regelungen, die durch die so genannte Koch-Steinbrück-Liste in das Gesetzgebungsverfahren eingeführt wurden, bestätigt.

Rechtsprechung

1. Organträger-eigenschaft eines dauerdefizitären Betriebs gewerblicher Art

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 29.6.2010 (6 K 2990/07 K, Revision beim BFH anhängig: I R 74/10) kann nur ein mit Gewinnerzielungsabsicht betriebener Betrieb gewerblicher Art (BgA) Organträger sein.

Im Streitfall erzielte ein dauerdefizitärer Bäder-BgA nur unter Einbeziehung von Gewinnausschüttungen einer in den BgA eingelegten GmbH-Beteiligung positive Einkünfte. Von der GmbH wurde im Schwimmbad ein BHKW betrieben. Den mit Wirkung zum 1.1.2004 zwischen dem BgA und der GmbH geschlossenen Ergebnisabführungsvertrag und damit das Organschaftsverhältnis erkannte das Finanzamt nicht an.

Auch das Finanzgericht Düsseldorf schloss sich dieser Auffassung an und führte aus, dass ein körperschaftsteuerrechtlich wirksames Organschafts-

verhältnis zwischen einem BgA als Organträger und einer GmbH nur begründet werden kann, wenn der BgA ein gewerbliches Unternehmen unterhält. Dies ist dann der Fall, wenn der BgA mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, betrieben wird. Die Stadt unterhielt nach Ansicht des Gerichts den Bäder-BgA jedoch unbeschadet der GmbH-Beteiligung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht; auch ist der Bäderbetrieb strukturell bedingt auf Dauer gesehen weder dazu geeignet noch dazu bestimmt, mit Gewinn zu arbeiten. Auch durch die Einlage einer gewinnträchtigen Beteiligung wird der dauerdefizitäre BgA zu keinem gewerblichen Unternehmen. Der Organträger muss bereits vor der Beteiligung ein originär gewerbliches Unternehmen unterhalten.

Auch die Einfügung des ebenfalls bereits für das Streitjahr anwendbaren § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG durch das Jahressteuergesetz 2009 führt zu keinem abweichenden Ergebnis. Die Revision des Urteils ist beim BFH anhängig.

2. Umsatzsteuerliche Beurteilung des Sponsorings eines Sportvereins

Erbringt ein steuerbegünstigter Sportverein gegen Überlassung von Kraftfahrzeugen Werbeleistungen, erbringt er im Rahmen seines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Werden die für die Werbeleistung zur Verfügung gestellten Fahrzeuge im ideellen Sportbetrieb (Fahrten zum Training, Wettkampf, zum Arbeitsplatz oder zum Schul- bzw. Studienort, etc.) genutzt, ist ein Vorsteuerabzug für die vom Verein bezogene Sachleistung der Fahrzeugnutzung nicht gegeben (Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 29.3.2010, 9 K 115/06).

Der Sportverein war im Streitfall durch die von ihm im Rahmen des Werbevertrags zu erfüllenden Aktivitäten nachhaltig im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unternehmerisch tätig. Der Verein erbrachte die Werbeleistungen auch gegen Entgelt in Gestalt tauschähnlicher Umsätze nach § 3 Abs. 12 UStG, die dem allgemeinen Steuersatz unterlagen.

Für die Fahrzeugstellung erstellte der Sponsor eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis. Den daraus resultierenden Vorsteuerabzug ließ das Finanzamt mangels direkten und unmittelbaren Zusammenhangs der bezogenen Sach- und Dienstleistung (hier die Überlassung der Fahrzeuge) mit Ausgangsumsätzen (Werbeumsätze) nicht zu. Der Verein hat die zur Verfügung gestellten Fahrzeuge nicht für sein Unternehmen, den Werbebetrieb, bezogen. Er erhielt kein Entgelt dafür, dass er bzw. seine Sportler mit werbebedruckten Fahrzeugen unterwegs waren, daher war es unerheblich, dass die Fahrzeuge mit einer Werbeaufschrift versehen waren. Das Gericht vertrat die Ansicht, dass solche Aufschriften ein Fahrzeug nicht per se zu einem Werbemittel machen. Die Fahrzeuge müssten vielmehr zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden, was nicht der Fall war.

3. Zur Anwendung der Umsatzgrenze bei Erbringung von Werbeleistungen durch eine Gemeinde

Eine Gemeinde, die sich als Gegenleistung für die Übereignung eines mit Werbeaufdrucken versehenen Fahrzeugs verpflichtet, dieses für die Dauer von fünf Jahren in der Öffentlichkeit zu bewegen, ist nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (XI R 17/08 vom 17.3.2010) Unternehmerin, auch wenn die in den UStR genannte Umsatzgrenze von 30 678 € nicht erreicht wird.

Strittig war der gesonderte Ausweis von Umsatzsteuer in einer Rechnung einer Gemeinde an einen Vermarkter von Werbemobilen und damit der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger. Die Gemeinde hatte sich im Gegenzug zur Übereignung eines Werbemobils verpflichtet, dieses über eine

Vertragslaufzeit von fünf Jahren in der Öffentlichkeit zu bewegen. Hierüber rechnete die Gemeinde vorab mit einer Rechnung in Höhe von 9 810 € netto zuzüglich Umsatzsteuer ab.

Der BFH entschied, dass mit der Verwendung des Werbemobils die Gemeinde im Austausch gegen die Übereignung des Fahrzeugs eine entgeltliche sonstige Werbeleistung erbracht hat und insoweit auch als Unternehmerin tätig war. Die Werbetätigkeit wurde auf privatrechtlicher Grundlage unter den gleichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer ausgeübt und nicht im Rahmen öffentlich-rechtlicher Regelungen. Unerheblich ist, ob das Fahrzeug zur Verfolgung möglicherweise hoheitlicher Zwecke eingesetzt worden sei. Nach der EU-richtlinienkonformen Auslegung des deutschen Umsatzsteuergesetzes ist es für die Unternehmereigenschaft nicht erforderlich, dass sich die nachhaltige, wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde innerhalb ihrer Gesamttätigkeit heraushebe und bestimmte Umsatzgrenzen, wie in Abschnitt 23 Abs. 4 UStR genannt, überschreite.

4. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Erbbauzinsen

Mit Urteil vom 18.3.2009 (I R 9/08) nimmt der BFH zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Erbbauzinsen nach der Rechtslage vor der Änderung des GewStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 Stellung.

Im Streitfall wurde der jährliche Erbbauzins in einen Anteil für den Boden und einen auf die Bauwerke entfallenden Anteil aufgeteilt. Der Kapitalwert der auf die Bauwerke entfallenden anteiligen Zahlungsverpflichtung wurde passiviert und gegenläufig dazu wurden die erworbenen Wirtschaftsgüter aktiviert und in der Folgezeit abgeschrieben. Soweit der Gesamtbetrag der auf die Bauwerke zu leistenden Zahlungen die jährliche Barwertminderung überstieg, lagen nach Auffassung des BFH Zinsen vor. Diese Zinsen waren gemäß § 8 Nr. 1 GewStG a.F. hälftig dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen, da die Erbbaurechtsbestellung und der damit einhergehende Erwerb der Gebäude zu einer Erweiterung und einer Verbesserung des bisherigen Betriebes führten. Die Darlehen dienten dabei nicht nur vorübergehend der Verstärkung des Betriebskapitals.

Nach der Neufassung des § 8 Nr. 1 GewStG für die Jahre ab 2009 sind die für die Einräumung eines Erbbaurechts an einem bebauten Grundstück gezahlten Erbbauzinsen wie folgt aufzuteilen: Der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG unterliegt der anteilige Erbbauzins für die Grundstücksüberlassung (Nr. 1 Buchstabe e) sowie der Zinsanteil im auf die Übertragung der Bauwerke entfallenden Erbbauzins (Nr. 1 Buchstabe a). Nicht der Hinzurechnung unterliegt hingegen der Tilgungsanteil im auf die Übertragung der Bauwerke entfallenden Erbbauzins.

5. Zur Abgrenzung von Sonder- zu Tarifkundenverträgen bei Überprüfung von Gaspreiserhöhungen

Hohe Abnahmemengen oder eine Staffelpreisabrechnung können auch im Rahmen von Tarifkundenverträgen angeboten werden. Das Landgericht Stuttgart schließt sich mit seinem Urteil vom 16.6.2010 (4 S 247/09) der Rechtsprechung des BGH an.

Das Landgericht wies die Berufung des Klägers zurück, der sich unter Verweis auf seine Abnahmemenge und der Staffelpreisabrechnung gegen die Gaspreiserhöhung eines Versorgungsunternehmens wendete. Bei Sondervertragskunden stehe dem Versorger kein gesetzliches Preisanpassungsrecht zu. Darüber hinaus seien die Preisanpassungen unbillig gemäß § 315 BGB.

Das Gericht führte aus, dass maßgebend für die Abgrenzung zwischen einem Tarifkunden- und einem Sondervertrag sei, ob es sich um einen Vertrag im Rahmen der Versorgungspflicht des Versorgungsunternehmens oder außerhalb dieser Pflicht handelt. Entscheidend ist, ob das Versorgungsunternehmen sich öffentlich verpflichtet habe, zu den veröffentlichten Konditionen mit jedweder Person einen Versorgungsvertrag abzuschließen. Unerheblich sind die Versorgungsmengen und ob es einen einzigen Preis für die gesamte Bezugsmenge oder einen gestaffelten Preis für solche Verträge gibt.

Da ein Tarifkundenvertrag vorliegt, unterliegen die Preisanpassungen der Billigkeitskontrolle. Nach Ansicht des Gerichts müssen Bezugskostensteigerungen und -senkungen nicht exakt weitergegeben werden, sondern können auch mit zeitlicher Verzögerung zu Preisanpassungen führen. Hervorzuheben ist aus der Urteilsbegründung auch, dass nicht vom Versorgungsunternehmen, sondern vom Kunden darzulegen ist, dass es keine günstigere Beschaffungsalternative gegeben hat.

6. Zur Ermittlung der Erlösobergrenze für die erste Anreizregulierungsperiode

Zu wesentlichen Punkten, die Auslegung der Anreizregulierungsverordnung (ARegV) im Rahmen der Festlegung der Erlösobergrenze betreffend, hat das OLG Düsseldorf in zwei Streitfällen (VI-3 Kart 200/09 (V) und VI-3 Kart 51/09 (V) jeweils vom 24.3.2010) Stellung genommen.

Die Übergangsregelung des § 6 Abs. 2 ARegV gibt der Regulierungsbehörde verbindlich vor, bei der Bestimmung der Erlösobergrenzen für die erste Anreizregulierungsperiode das Ergebnis der in der letzten Entgeltgenehmigung vorgenommenen Kostenprüfung als Ausgangsniveau heranzuziehen. Dieses ist weder um **Plankosten** des Jahres 2009 noch vor dem Hintergrund nachträglicher Erkenntnisse aus der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs zu aktualisieren. § 6 Abs. 2 ARegV sieht keinen Inflationsausgleich vor, wenn als Ausgangsniveau das Ergebnis der Kostenprüfung der

letzten Entgeltgenehmigung heranzuziehen ist, die auf der Datengrundlage eines vor dem Jahr 2006 liegenden Geschäftsjahres beruht. Ist die letzte Entgeltgenehmigung auf der Datengrundlage des Jahres 2005 erfolgt, kommt daher eine Erhöhung des Ausgangsniveaus um einen **Inflationfaktor** von 1,7 % auch nicht in entsprechender Anwendung des § 34 Abs. 3 ARegV in Betracht. Insoweit handelt es sich um eine Sonderregelung, die nur auf solche Netzbetreiber Anwendung findet, die sich für das vereinfachte Verfahren entschieden haben.

Sind nach der letzten Entgeltgenehmigung **Gebiets- und Netzabgänge** erfolgt, sind diese entsprechend dem Rechtsgedanken des § 26 ARegV mit einem Abzugsbetrag zu berücksichtigen. Ebenso ist der **pauschale Investitionszuschlag** in die jährlichen Erlösobergrenzen mit 1 % der gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 2 ARegV bestimmten standardisierten Kapitalkosten einzubeziehen.

Bei den Kosten für die Beschaffung von **Verlustenergie** handelt es sich nach Ansicht des OLG nicht um dauerhaft nicht beeinflussbare Kosten i.S. des § 21a Abs. 4 EnWG, § 11 Abs. 2 S. 1 ARegV. Eine Anerkennung solcher objektiv auch nur geringfügig beeinflussbarer Beschaffungskosten als dauerhaft nicht beeinflussbar i.S. des § 11 Abs. 2 S. 2 ARegV kann der Netzbetreiber nicht beanspruchen (siehe aber Gesetzgebung Nr. 3: Änderung der ARegV in diesem Punkt).

Die **Härtefallregelung** des § 4 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 ARegV stellt eine Auffangregelung dar, die grundsätzlich dann eingreifen muss, wenn die übrigen vom Verordnungsgeber vorgesehenen Anpassungsmöglichkeiten nicht einschlägig oder ausreichend sind und die Beibehaltung der festgesetzten Erlösobergrenzen andernfalls zu einer unzumutbaren Härte führen würde. Ein Blick auf eine einzelne Kostenart und deren möglicherweise überproportionale Steigerung ist dabei nicht geboten. Erforderlich ist vielmehr eine Gesamtbetrachtung der Kosten- und Vermögenssituation.

Mit der Implementierung des generellen **sektoralen Produktivitätsfaktors** in die Methodik der Anreizregulierung hat der Verordnungsgeber die ihm eingeräumte Verordnungsbefugnis nicht überschritten. Das OLG betont, dass damit die im Verbraucherpreisindex abgebildete gesamtwirtschaftliche Produktivitätsentwicklung lediglich korrigiert und der Ausgleich der allgemeinen Geldentwertung sachgerecht ausgestaltet wird. Die Einschätzung des Verordnungsgebers, inwieweit in Strom- oder Gasnetzen als monopolistisch strukturierten Wirtschaftsbereichen bei der Simulation von Wettbewerb durch Einführung einer Anreizregulierung höhere Produktivitätssteigerungen zu realisieren sind als in wettbewerblich organisierten Märkten, ist auch angesichts ihres prognostischen Charakters gerichtlich nur eingeschränkt überprüfbar.

Ergibt sich eine nachhaltige Änderung der Versorgungsaufgabe des Netzbetreibers während der Regulierungsperiode, kann dies nur durch den **Erweiterungsfaktor** berücksichtigt werden. Verän-

derungen im Übergangszeitraum kann nur im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Anpassungs- und Korrekturmöglichkeiten Rechnung getragen werden.

7. Entscheidungsübersicht zur Rückforderung von Netzentgelten

Fordern Netznutzer bereits gezahlte Netzentgelte vom jeweiligen Netzbetreiber zurück, so muss in letzter Zeit immer häufiger, sofern eine außergerichtliche Einigung nicht zustande kommt, eine gerichtliche Klärung erfolgen. Inzwischen gibt es zahlreiche Entscheidungen zu Rückzahlungsansprüchen von Netznutzern, die sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten der Netzbetreiber ausgefallen sind.

Hinsichtlich des **Beginns der Verjährung** des Rückforderungsanspruchs hat der BGH mit Beschluss vom 23.6.2009 (EnZR 49/08) festgestellt, dass bereits mit der Zahlung und nicht erst mit der gerichtlichen Bestimmung des billigen Entgelts im Sinne des § 315 Abs. 3 BGB die Verjährung beginnt.

Unterschiedliche Sichtweisen bestehen für den Fall, wenn der Netzbetreiber keine Angaben darüber macht, wie er das Netzentgelt ermittelt hat. Für das OLG Düsseldorf (Urteil vom 18.3.2010, VI-2 U (Kart) 5/06) und das OLG Celle (Urteile vom 17.6.2010, 13 U 5/10 (Kart), 13 U 155/09 (Kart)) kann das **billige Netzentgelt** auch auf 0,00 € festgesetzt werden. Demgegenüber vertreten das OLG München (Urteil vom 14.5.2009, U (K) 3283/08), das OLG Nürnberg (Urteil vom 26.5.2009, 1 U 1422/08) und das OLG Koblenz (Urteil vom 18.6.2009, 6 U 316/08 Kart) die Auffassung der Bundesnetzagentur, dass trotz geringer oder fehlender Angaben des Netzbetreibers eine Schätzung, die z.B. die Ergebnisse der Netzentgeltgenehmigungen bzw. der ersten Regulierungsperiode berücksichtigt, möglich ist.

Zur so genannten **Mehrerlösabschöpfung**, die die Netzentgelte des Zeitraums zwischen Beantragung der ersten Netzentgeltgenehmigung nach § 23a EnWG und dem Erlass der ersten Netzentgeltgenehmigung betrifft, hat der BGH mit seiner Entscheidung vom 14.8.2008 (KVR 39/07 - "Vattenfall", siehe auch Beilage zum TREUBERATER Januar 2009) die Richtung vorgegeben. Das OLG Celle führt hierzu im vorgenannten Urteil aus, dass § 23a Abs. 5 Satz 1 EnWG einen modifiziert fortbestehenden Rechtsgrund schafft, der einen Rückzahlungsanspruch im Verhältnis zwischen Netzbetreiber und Netznutzer ausschließt. Durch die periodenübergreifende Saldierung gemäß §§ 9, 11 StromNEV läge eine Abwicklungsmethode zur Abschöpfung der vom Netzbetreiber vereinnahmten Mehrerlöse vor.

8. Kurzhinweise

8.1. Zur Haftung des fakultativen Aufsichtsrats einer GmbH wegen Verletzung der Überwachungspflichten

(Bundesgerichtshof, Urteil vom 20.9.2010, II ZR 78/09)

Die Mitglieder eines fakultativen Aufsichtsrats einer GmbH sind bei einer Verletzung ihrer Überwachungspflicht hinsichtlich der Beachtung des Zahlungsverbots aus § 64 Satz 1 GmbHG nur dann der GmbH gegenüber nach § 93 Abs. 2, § 116 AktG, § 52 GmbHG ersatzpflichtig, wenn die Gesellschaft durch die regelwidrigen Zahlungen in ihrem Vermögen i.S. der §§ 249 ff. BGB geschädigt worden ist. Die Aufsichtsratsmitglieder haften dagegen nicht, wenn die Zahlung - wie im Regelfall - nur zu einer Verminderung der Insolvenzmasse und damit zu einem Schaden allein der Insolvenzgläubiger geführt hat.

8.2. Verfassungsbeschwerden in Bezug auf Gaspreiserhöhungsklausel abgelehnt

(Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 7.9.2010, 1 BvR 2160/09 und 1 BvR 851/10)

Das Bundesverfassungsgericht hat zwei Verfassungsbeschwerden gegen Urteile des Bundesgerichtshofs nicht zur Entscheidung angenommen. Die Verfassungsbeschwerden betrafen die Wirksamkeit von Gaspreiserhöhungen zu Lasten von privaten Verbrauchern. Die Feststellung, dass die umstrittene Preisanpassungsklausel die Kunden entgegen dem Gebot von Treu und Glauben ungemessen benachteilige (§ 307 Abs. 1 BGB), ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch die Versagung eines Preisanpassungsrechts entsprechend § 4 Abs. 1 und 2 AVBGasV im Wege ergänzender Vertragsauslegung begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

8.3. Schenkungsteuerliche Beurteilung einer Buchwerteinbringung eines Unternehmens bei gleichzeitiger disquotaler Kapitalerhöhung

(Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 20.1.2010, 3 K 449/06, Revision beim BFH anhängig: II R 13/10)

Bringt der Ehemann im Zuge einer Kapitalerhöhung bei einer Holding, an der er zu 90 % und seine Ehefrau zu 10 % beteiligt sind, seine Anteile von 90 % an einer weiteren GmbH, an der seine Ehefrau und die Holding ebenfalls beteiligt sind, zu Buchwerten ein, führt die dadurch eintretende Wertverschiebung auf die ursprüngliche Stammeinlage der Ehefrau an der Holding, die bereits vor

der Kapitalerhöhung bestanden hatte, nicht zu einer Bereicherung der Ehefrau. Die Werterhöhung ist vielmehr eine Folge der Gesellschafterstellung der Ehefrau.

Der von der Ehefrau im Wege einer disquotalen Kapitalerhöhung erlangte zusätzliche Wert ihres dadurch neu erlangten Geschäftsanteils an der Holding führt zu einer schenkungsteuerlich zu beachtenden Bereicherung.

8.4. Zur Bewertung von Anteilen an einer GmbH und von Grund und Boden nach Beendigung einer Betriebsaufspaltung

(Sächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.5.2009, 6 K 1838/07)

Bei einer GmbH, die die Durchführung von Transporten sowie einen Bau- und Baustoffhandel zum Gegenstand hat, ist im Rahmen der Bewertung der GmbH-Anteile nach dem Stuttgarter Verfahren kein Abschlag wegen Personenbezogenheit der GmbH vorzunehmen.

Der gemeine Wert eines GmbH-Anteils kann aus Verkäufen im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs abgeleitet werden. Ein Erwerb des Sohnes vom Vater gehört in der Regel nicht dazu.

Ein Hochwasserrisiko rechtfertigt ohne besondere Anhaltspunkte keine Abschreibung des Buchwerts eines Grundstücks von 5 DM/qm im Jahr 1993 auf 0,086 €/qm im Jahr 2003.

8.5. Grundstücksbewertung bei fehlendem Bodenrichtwert

(Bundesfinanzhof, Urteil vom 25.8.2010, II R 42/09)

Ein Grundstückswert für ein unbebautes Grundstück kann für Bewertungsstichtage vor dem 1.1.2007 nicht festgestellt werden, wenn der Gutachterausschuss für das Grundstück keinen Bodenrichtwert ermittelt hatte.

Soweit die Bemessungsgrundlage für den Grund und Boden gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG der gemeine Wert ist, darf das Finanzamt mangels Grundstückswert keine Grunderwerbsteuer auf den Grund und Boden erheben.

8.6. So genannte Mindestbesteuerung bei endgültigem Ausschluss der Verlustverrechnung ernstlich zweifelhaft

(Bundesfinanzhof, Beschluss vom 26.8.2010, I B 49/10)

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob die so genannte Mindestbesteuerung gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 verfassungsrechtlichen Anforderungen auch dann standhält, wenn eine Verlustverrechnung in späteren Veranlagungszeiträumen aus rechtlichen Gründen (hier: nach § 8c KStG 2002 n.F.) endgültig ausgeschlossen ist.

Sonderfragen

1. Wasser-Konzessionsabgabe nach KAE: Berücksichtigung der Volkszählung von 1987

Als Ergebnis eines Gesprächs im Oktober zwischen dem baden-württembergischen Wirtschaftsminister, dem Städtetag, Gemeindetag und Verband kommunaler Unternehmen (VKU) dürfen baden-württembergische Kommunen vorläufig bis 2011 die Konzessionsabgabe (KA) auf Wasser nach der aktuellen Volkszählung von 1987 berechnen (sog. amtliche Duldung).

Die Konzessionsabgabe für Wasser wird nach der "Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände" (KAEAnO) von 1941 bemessen. Je nach Größenklasse der Kommunen beträgt der Satz zwischen 10 und 20 % der Entgelte aus Versorgungsleistungen mit Wasser. Bei der Bestimmung der Einwohnerzahl ist dabei von der Volkszählung des Jahres 1939 auszugehen. Ist die Kommune nach 1939 in eine höhere Größenklasse aufgestiegen, war bisher

umstritten, ob auch für die Wasser-Konzessionsabgabe der entsprechend höhere Satz verwendet werden dürfte.

Eine Klärung darüber, ob auf Bundesebene die Wasser-Konzessionsabgabe neu geregelt wird, soll erst 2011 erfolgen.

2. Rückstellung für so genannte Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft

(Ergänzung zum BMF-Schreiben vom 12.8.2010, TREUBERATER September 2010, S. 3284)

Mit vorgenanntem BMF-Schreiben nahm das Bundesfinanzministerium zur Frage der steuerlichen Zulässigkeit von Rückstellungen für so genannte Mehrerlösabschöpfungen in der Energiewirtschaft, die inhaltlich auf die Zeit vor der Wirksamkeit des ersten Netzentgeltbescheids beschränkt sind, Stellung.

Die Frage, ob die dort genannten Grundsätze auch auf Kostenüberdeckungen bei kommunalen Versorgungsbetrieben (sog. periodenübergreifende Saldierung) angewandt werden können oder ob eine abweichende rechtliche Beurteilung angezeigt ist, wird nach einer Information des Bayerischen Landesamts für Steuern derzeit geprüft.

3. Bundeskartellamt: Missbrauchsverfahren gegen Heizstromversorger

Das Bundeskartellamt hat im September Missbrauchsverfahren gegen 17 Heizstromversorger - aufgrund der Zusagen der Unternehmen zu umfassenden Markt öffnenden Maßnahmen - abgeschlossen. Darüber hinaus werden 13 Versorger an ihre ca. 530 000 Heizstromkunden einen finanziellen Ausgleich von insgesamt 27,2 Mio € leisten.

Der Heizstrommarkt umfasst die Stromlieferungen für Nachtspeicherheizungen und Wärmepumpen. In Deutschland setzen ca. 4 % aller Wohnungen, d.h. knapp 2 Mio. Haushalte Strom als Heizmittel ein. Durch das im Tages- und Jahresverlauf unterschiedliche, meist witterungsabhängige Abnahmeverhalten geben Netzbetreiber Stromversorgern meist temperaturabhängige Lastprofile für Heizstromlieferungen vor, die sich erheblich von Haushaltsstromprofilen unterscheiden. Anders als auf dem Markt für "normalen" Haushaltsstrom gibt es auf dem Heizstrommarkt daher erhebliche Marktzutrittsschranken für neue Anbieter und damit erhebliche Einschränkungen für die Wechselmöglichkeiten der Verbraucher.

Im Rahmen der nun abgeschlossenen Verfahren haben alle Versorgungsunternehmen zugesagt, folgende Markt öffnende Maßnahmen umzusetzen:

- Transparente Veröffentlichung von Heizstromtarifen im Internet;
- Ermittlung temperaturabhängiger Lastprofile durch den Netzbetreiber;
- Transparente Veröffentlichung der Lastprofile im Internet durch den Netzbetreiber.

Darüber hinaus haben sich die Unternehmen verpflichtet, für Heizstromlieferungen nur die niedrigere Konzessionsabgabe für Sondervertragslieferungen von derzeit 0,11 ct/kWh zu erheben.

Die Analyse des Bundeskartellamts, die insgesamt 18 Heizstromversorger und 7 preisgünstige Vergleichsunternehmen hinsichtlich der Erlös- und Kostensituation in den Jahren 2007 bis 2009 untersuchte und somit mehr als 70 % des an Privatkunden gelieferten Heizstroms erfasste, hat gezeigt, dass in der Heizstromversorgung einige Unternehmen vergleichsweise moderate Margen erwirtschaften und andere Unternehmen sich in einer Kostenunterdeckung befinden. Die als Ergebnis der Untersuchung vergleichsweise teuren Versorger haben sich zur finanziellen Kompensation der Kunden verpflichtet. Dies wird entweder durch Gutachten mit den nächsten Abrechnungen oder

durch die Nichtvornahme von kostenseitig gebotenen Preiserhöhungen erfolgen.

4. Bundeskartellamt prüft Zusammenhänge zwischen der Höhe der Gas-Konzessionsabgabe und den Wechselquoten

Im Zusammenhang mit dem kartellrechtlichen Missbrauchsverfahren gegen die Gasversorgung Ahrensburg hat das Bundeskartellamt Gasversorger um Auskünfte zu Konzessionsabgaben und Wechselquoten gebeten. Nach Angabe des Bundeskartellamts dient das Auskunftersuchen der Vertiefung der Erkenntnisse über einen möglichen Zusammenhang zwischen der Höhe der Konzessionsabgabe für Gaslieferungen im Wege der Durchleitung mit den Wechselquoten des jeweiligen mit dem Konzessionsnehmer verbundenen Gaslieferanten. Ein Behinderungsmissbrauch zu Lasten des Drittlieferanten könne darin gesehen werden, dass Grundversorger eigene Kunden im Rahmen Allgemeiner Tarife versorgen, mit der Folge, dass die hohe Tarif-Konzessionsabgabe nach der Konzessionsabgabeverordnung (KAV) zu entrichten ist, was Drittlieferanten mit gleichartigen Kunden nach dem Gleichbehandlungsgebot gemäß § 2 Abs. 6 KAV auch trüfe. Durch die Inrechnungstellung der höheren Konzessionsabgabe müssten Drittlieferanten eine Senkung ihrer Marge hinnehmen. Zwar trifft dies den Grundversorger gleichermaßen, allerdings wäre dies für die daran beteiligte Kommune unerheblich, da diese im Gegenzug zum geringeren Ergebnis in der Vertriebsgesellschaft die höhere Konzessionsabgabe erhält. Bei einem Drittlieferanten werde eine Schmälerung der Marge jedoch nicht kompensiert. Drittlieferanten würden nach Ansicht der Kartellbehörde daran gehindert, mögliche günstigere Gesteuungskosten oder Verwaltungskosten an die Letztverbraucher im betroffenen Netzgebiet weiter zu geben, wodurch der Wettbewerb - ausgedrückt durch die Wechselquote - eingeschränkt würde.

5. Zwischenbericht zur kartellrechtlichen Überprüfung von Trinkwasserpreisen

Im Rahmen eines kartellrechtlichen Verfahrens gegen die Berliner Wasserbetriebe hat das Bundeskartellamt gegen 45 Wasserversorger in ganz Deutschland Auskunftsbefehle erlassen und dazu einen umfassenden Fragebogen mit dem Ziel übersandt, vergleichbare Unternehmen ausfindig zu machen. Der Fragebogen wurde vom Bundeskartellamt zusammen mit den Landeskartellbehörden entwickelt.

Derzeit bestehen in den Ländern unterschiedliche Vorgehensweisen, um die Trinkwasserpreise kartellrechtlich zu überprüfen. Teilweise wird ein gekürzter und modifizierter Fragebogen verwendet, wie beispielsweise in Sachsen und Brandenburg. In Niedersachsen, Schleswig-Holstein und Mecklenburg-Vorpommern laufen die Vorbereitungen zum Start von Abfragen; hier soll teilweise auf einen abgewandelten Fragebogen zurückgegriffen

werden. Sachsen-Anhalt wiederum verwendet die Langfassung des Fragebogens zur Datenerhebung. In Baden-Württemberg laufen bereits Abfragen. Als Alternative zur kartellrechtlichen Wasserpreis-kontrolle wollen Nordrhein-Westfalen und Rheinland-Pfalz an ihren Aktivitäten zum Benchmarking festhalten.

6. Bildung von Pensionsrückstellungen bei Eigenbetrieben bei Einschaltung des Kommunalen Versorgungsverbandes Baden-Württemberg

1. Pensionsrückstellungen bei Eigenbetrieben im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Für den Jahresabschluss eines Eigenbetriebs in Baden-Württemberg finden gemäß § 7 Eigenbetriebsverordnung (EigBVO) i.V.m. § 12 des Gesetzes über die Eigenbetriebe der Gemeinden in Baden-Württemberg (Eigenbetriebsgesetz - EigBG) i.d.F. bis 22.4.2009 - sowie i.d.F. ab 22.4.2009 bei Nichtinanspruchnahme der Rechnungslegungsoption "Kommunale Doppik" - die Rechnungslegungsvorschriften für große Kapitalgesellschaften nach dem HGB sinngemäß Anwendung.

Somit gilt § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, wonach Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden sind. Da es sich bei Pensionsverpflichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts bzw. Sondervermögen nach dem BeamtVG stets um unmittelbare Pensionsverpflichtungen handelt, sind diese handelsrechtlich zu passivieren. Dies gilt auch für den Fall der Einschaltung einer umlagefinanzierten Versorgungseinrichtung wie dem Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg (KVBW). Die primäre Versorgungsverpflichtung gegenüber den beim Eigenbetrieb tätigen Beamten bleibt auch in einem solchen Fall unberührt. Nach Ansicht des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW - IDW RS HFA 23) gilt dies nicht nur bei rein umlagefinanzierten Versorgungseinrichtungen, sondern auch dann, wenn teilweise ein Kapitalstock bei der Versorgungseinrichtung gebildet wird.

2. Pensionsrückstellungen bei Eigenbetrieben im Jahresabschluss nach Neuem Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)

Der baden-württembergische Landtag hat am 22.4.2009 das Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts, durch das die Grundlage gelegt wird, das Haushalts- und Rechnungswesen der Kommunen von der Kameralistik auf die Kommunale Doppik umzusetzen, beschlossen.

Mit Artikel 5 des vorgenannten Gesetzes wurde in § 27 des Gesetzes über den Kommunalen Versorgungsverband Baden-Württemberg (GKV) ein neuer Absatz 5 eingefügt, nach dem der KVBW für

seine Mitglieder Rückstellungen für die Pensionsverpflichtungen aufgrund beamtenrechtlicher oder vertraglicher Ansprüche (Pensionsrückstellungen) bildet. Dabei sind die Pensionsrückstellungen mit dem Barwert der erworbenen Versorgungsansprüche nach dem Teilwertverfahren anzusetzen. Hinsichtlich des bei der Berechnung des Barwertes anzuwendenden Zinssatzes wurde auf die einkommensteuerrechtlichen Regelungen verwiesen, die in § 6a Abs. 3 Satz 3 EStG einen Zinssatz von 6,0 % vorgeben. Die noch aufzubringenden Mittel für die Pensionsrückstellungen sind unter Berücksichtigung des bereits angesammelten Vermögens im Jahresabschluss des KVBW gesondert auszuweisen.

Ebenso wurde am 22.4.2009 mit dem bereits vorab erwähnten Gesetz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts über Artikel 3 das EigBG geändert.

Mit der Änderung des § 12 Abs. 1 Satz 3 EigBG sind Eigenbetriebe nach dem Wortlaut des Gesetzes nunmehr berechtigt, ihre Rechnung auch nach dem Neuen Kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR) zu führen. Bei Ausübung dieser Rechnungslegungsalternative wäre grundsätzlich von der HGB-Bilanzierung auf die für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden geltenden Vorschriften (Kommunale Doppik) überzugehen. Geht man von der Regierungsbegründung zum Gesetzesentwurf aus, darf bezweifelt werden, ob mit dieser Regelung ein generelles Wahlrecht zur Anwendung der kommunalen Doppik besteht, da das Wahlrecht ausschließlich vor dem Hintergrund der Verwaltungsvereinfachung in Bezug auf die Erstellung von kommunalen Gesamtabschlüssen in das EigBG eingefügt wurde.

Beim Übergang auf die Kommunale Doppik wären die Vorschriften der Gemeindeordnung Baden-Württemberg (GemO) und der neuen Gemeindehaushaltsverordnung Baden-Württemberg (GemHVO) anzuwenden.

Die neue GemHVO vom 11.12.2009 (GBl. BW vom 22.12.2009, S. 770 ff), welche in § 41 einen Bezug zum GKV enthält, trat grundsätzlich zum 1.1.2010 in Kraft, wobei zeitgleich die GemHVO vom 7.2.1973 außer Kraft trat. Gleichzeitig bestehen bezüglich der Anwendung der neuen GemHVO für den Übergangszeitraum bis zum Jahr 2016 spezielle Übergangsregelungen in § 64 GemHVO, die die Anwendung der neuen GemHVO zwingend an die Umstellung auf die Kommunale Doppik binden.

Hinsichtlich der Bilanzierung von Rückstellungen enthält die am 11.12.2009 beschlossene GemHVO in § 41 Abs. 1 zunächst einen Katalog von Sachverhalten, für die zwingend Rückstellungen zu bilden sind. Pensionsrückstellungen sind dort explizit nicht genannt. § 41 Abs. 2 Satz 1 GemHVO sieht grundsätzlich ein allgemeines Passivierungswahlrecht für weitere Rückstellungen vor. Satz 2 in § 41 Abs. 2 GemHVO regelt, dass für die Ansammlung der Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen § 27 Abs. 5 GKV "unberührt" bleibt.

Hinsichtlich dieser Neuregelung stellt sich die Frage, ob der Wortlaut des § 41 Abs. 2 Satz 1 GemHVO ein Passivierungswahlrecht für Pensionsverpflichtungen einschließt, ungeachtet dessen, ob der KVBW entsprechende Rückstellungen bildet. In Fachkreisen wird derzeit diese Regelung kontrovers diskutiert; das IDW hält in diesem Zusammenhang an seinen Grundsätzen im Rechnungslegungsstandard IDW RS HFA 23 fest: auch bei Einschaltung einer Versorgungskasse sind die Pensionsrückstellungen bei der bilanzierenden Einheit - hier dem Eigenbetrieb - zwingend zu passivieren.

Demgegenüber lässt sich aus der Regelung in § 53 Abs. 2 Nr. 4 GemHVO, die als Anhangsangabe den auf die „Gemeinde“ entfallenden Anteil an den beim KVBW aufgrund von § 27 Abs. 5 GKV gebildeten Pensionsrückstellungen verlangt, schließen, dass eine Passivierung von Pensionsrückstellungen eher nicht beabsichtigt gewesen ist. Allerdings würde eine Nichtbilanzierung von Verpflichtungen dem Vollständigkeitsgebot des § 95 Abs. 1 GemO wiederum entgegenstehen. Die geforderte Darstellung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der „Gemeinden“ bzw. des Eigenbetriebs könnte demnach nicht eingehalten werden, wenn wesentliche Bilanzposten nicht angesetzt werden müssten und zugleich wesentliche Angaben im Anhang in Bezug auf die jeweilige Deckungsstocklücke beim KVBW nicht mehr zu machen sind: Im Entwurf der GemHVO vom 22.4.2009 war eine Anhangsangabe zu den - die jeweilige Gemeinde anteilig betreffenden - vom KVBW noch aufzubringenden Mitteln unter Berücksichtigung des bereits angesammelten Vermögens für die Pensionsrückstellungen beim KVBW vorgesehen. Die Angabe der jeweiligen Deckungsstocklücke ist in der endgültigen GemHVO in § 53 Abs. 2 Nr. 4 GemHVO nicht mehr enthalten.

Vor dem Hintergrund der vorgenannten Zweifelsfragen, die bei einem Übergang vom handelsrechtlichen Rechnungslegungssystem auf das NKHR in Bezug auf die Bilanzierung von Pensionsrückstellungen für Eigenbetriebe bestehen, sollte die Ausübung der Rechnungslegungsoption des neuen § 12 Abs. 1 Satz 3 EigBG zumindest soweit aufgeschoben werden, bis tragbare Ergebnisse aus der derzeitigen Abstimmung des Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW mit dem Innenministerium Baden-Württemberg sowie dem KVBW vorliegen.

7. Grunderwerbsteuer in Verfahren der gesetzlichen (förmlichen) Baulandumlegung

(Verfügung der Landesfinanzdirektion vom 17.8.2010 - S 4500 A - 30 - A 3.14(H))

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b GrEStG ist der Übergang des Eigentums im Umlegungsverfahren nach dem BauGB in seiner jeweils geltenden Fassung von der Besteuerung ausgenommen, wenn der neue Eigentümer in diesem Verfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks Beteiligter ist. Die Vor-

schrift erfasst nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 28.7.1999 (BStBl 2000 II S. 206) alle in einem förmlichen Umlegungsverfahren nach dem BauGB durch Ausspruch einer Behörde erfolgenden Eigentumsänderungen an Grundstücken, soweit die zugeteilten Grundstücke mit dem eingebrachten Grund und Boden nicht identisch, d.h. flächen- und deckungsgleich und damit überhaupt steuerbar sind (vgl. BFH, Urteil vom 29.10.1997, BStBl 1998 II S. 27). Nach Auffassung des BFH rechtfertigt der hierbei geltende Grundsatz der Vorteilsausgleichung ein Über- oder Unterschreiten des Sollanspruchs. Der BFH ist in seiner o.a. Entscheidung vom 28.7.1999 daher - abweichend von seiner früheren Rechtsprechung - zum Ergebnis gelangt, dass sich die Steuerbefreiung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b GrEStG für Grundstücksübergänge im gesetzlichen (förmlichen) Umlegungsverfahren auch auf Grundstückszuteilungen erstreckt, die über den Sollanspruch (§ 56 Abs. 1 BauGB) des neuen Eigentümers hinausgehen (Mehrzuteilungen) und für die der neue Eigentümer eine Geldleistung zu erbringen hat.

Aus der o.a. Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs lässt sich nicht entnehmen, dass generell jede Mehrzuteilung von Grundstücksflächen allein aufgrund des Umstands von der Besteuerung ausgenommen bleibt, dass der neue Eigentümer am Umlegungsverfahren als Eigentümer eines im Umlegungsgebiet gelegenen Grundstücks beteiligt ist. Die Steuerbefreiung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b GrEStG erfasst nach ihrem Sinn und Zweck vielmehr nur solche Mehrzuteilungen, die auf der Grundlage der Bestimmungen des BauGB unter Berücksichtigung der bestehenden Ermessensspielräume der Umlegungsstelle - d.h. außerhalb des freien Marktgeschehens - und in diesem engeren Sinne "umlegungsbedingt" erfolgen. Nur unter dieser Prämisse kann auch eine nicht nur unwesentlich über dem Sollanspruch liegende Mehrzuteilung steuerfrei belassen werden (vgl. Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 13.10.2004 - 2 K 22/04 -).

Bei der Prüfung, ob bei wesentlichen Mehrzuteilungen im Rahmen gesetzlicher Baulandumlegungen das entscheidungserhebliche Kriterium "umlegungsbedingt" erfüllt ist, ist wie folgt zu verfahren:

Die Finanzbehörde folgt grundsätzlich der Ermessensentscheidung der Umlegungsbehörde. Eine Entscheidung über den Aufgriff einzelner besonders gelagerter Extremfälle ist nach Maßgabe der nachfolgend dargestellten Grundsätze zu treffen.

Aus verwaltungsökonomischen Gründen ist das Kriterium "umlegungsbedingt" regelmäßig nur bei solchen wesentlichen Mehrzuteilungen zu prüfen, bei denen der Wert bzw. die Fläche der zugeteilten Grundstücke den jeweiligen Sollanspruch (§ 56 Abs. 1 BauGB) aus der - nach Abzug der Zuteilungen an den Erschließungsträger für die in § 55 Abs. 2 BauGB bezeichneten Zwecke -

verbleibenden Masse (Verteilungsmasse; § 55 Abs. 4 BauGB) um mehr als 30 % übersteigt.

Als nicht umlegungsbedingt ist es anzusehen, wenn sich jemand durch den Erwerb eines eher kleineren Grundstücks in ein künftiges Umlegungsgebiet "einkauft", um damit letztlich ein gewünschtes, erheblich größeres Grundstück zuteilt zu erhalten. In einem solchen Fall ist der Einkauf und die Zuteilung von § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b GrEStG schon vom Sinn und Zweck dieser Vorschrift her nicht erfasst (vgl. Hofmann, GrEStG, 9. Auflage 2010, Rdnr. 63 zu § 1).

Beispiel:

Ein Unternehmen möchte von bzw. in einer bestimmten Gemeinde ein ca. 15 000 m² großes Grundstück erwerben. Im Hinblick auf ein dort bevorstehendes förmliches Umlegungsverfahren erwirbt das Unternehmen zunächst ein kleines Grundstück (1 000 m²). Im Rahmen des Umlegungsverfahrens wird dem Unternehmen dann das gewünschte, 15 000 m² große Grundstück zuteilt.

Die Zuteilung des Grundstücks ist nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchstabe b GrEStG steuerfrei.

Einer Einigung der Beteiligten auf eine Zuteilung, die nach den Bestimmungen des BauGB nicht vorgesehen ist und deshalb zu einer nicht umlegungsbedingten Zuteilung führt, ist der Charakter eines rechtsgeschäftlichen - und damit Grunderwerbsteuerpflichtigen - Erwerbs beizumessen. Keine umlegungsbedingte Zuteilung liegt insoweit regelmäßig vor, wenn wesentlich über den Sollanspruch hinausgehende Grundstücksflächen zu Alleineigentum an einen Eigentümer zuteilt werden, der lediglich Miteigentümer eines Einwurfgrundstücks war. Ein solcher Eingriff in das Gemeinschaftsverhältnis der Miteigentümer ist durch die Bestimmungen des BauGB nicht gedeckt (vgl. Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 13.10.2004, a.a.O.). Unschädlich ist dagegen, wenn Miteigentümern eines in die Umlegung eingebrachten Grundstücks jeweils ein ihrem Sollanspruch entsprechendes Grundstück zu Alleineigentum übertragen wird.

Beispiel:

Sämtliche Teilnehmer bringen Grundstücke in die Umlegung ein. Die Teilnehmer A und B bringen jeweils einen hälftigen Miteigentumsanteil an einem landwirtschaftlichen Grundstück ein und erhalten dafür in Höhe des Sollanspruchs ein Grundstück jeweils zu hälftigem Miteigentum zuteilt. Teilnehmer A ist mit dieser Zuteilung nicht einverstanden und einigt sich mit der Umlegungsbehörde dahingehend, dass der Umlegungsplan geändert und ihm ein weiteres Grundstück zu Alleineigentum zuteilt wird.

Die (Mehr-) Zuteilung des Grundstücks zu Alleineigentum an den Umlegungsbeteiligten A erfolgt nicht auf der Grundlage der Bestimmungen des BauGB und kann daher - als nicht umlegungsbedingte (Mehr-) Zuteilung - nicht nach § 1 Abs. 1

Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG steuerfrei belassen werden.

Zuteilungen an eine Gemeinde bzw. einen sonstigen Erschließungsträger für die in § 55 Abs. 2 BauGB bezeichneten Zwecke (z.B. Flächen für Straßen, Wege, Plätze, Grünanlagen) sind stets und in vollem Umfang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG von der Besteuerung ausgenommen. Werden einer Gemeinde darüber hinaus erheblich über ihrem Sollanspruch liegende Grundstücksflächen zuteilt, ist diese wesentliche Mehrzuteilung ebenfalls dahingehend zu überprüfen, ob sie umlegungsbedingt ist. Von der Besteuerung einer wesentlichen Mehrzuteilung kann unabhängig von ihrem Umfang abgesehen werden, wenn die Gemeinde (z.B. durch eine Bestätigung der Umlegungsbehörde) nachweist, dass die ihr zustehende Mehrzuteilung umlegungsbedingt notwendig war.

Bringt eine Gemeinde so genanntes (beigezogenes) Ersatzland ein, das anschließend einem Umlegungsbeteiligten zuteilt wird, oder wird von Umlegungsbeteiligten stammendes Ersatzland an eine Gemeinde, die kein Grundstück in das Umlegungsverfahren eingebracht hat, im Rahmen einer Vorwegnahme der Entscheidung nach § 76 BauGB zuteilt, so scheidet für diese Grundstücksübergänge eine Anwendung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG mangels einer Beteiligung am Umlegungsverfahren aus (vgl. Hofmann, GrEStG, 9. Auflage 2010, Rdnr. 63 zu § 1).

Beispiel:

In eine Umlegung bringt A ein landwirtschaftliches Grundstück und B einen Bauplatz - jeweils als beigezogenes Ersatzland (außerhalb des Umlegungsgebiets) - ein. In der Vorwegnahme der Entscheidung nach § 76 BauGB erhält die Gemeinde, die kein Grundstück eingebracht hat, die Hälfte des Bauplatzes zuteilt, die andere Hälfte (Miteigentumsanteil) erhält A. B fließt eine Ausgleichszahlung zu. Die Gemeinde bringt später noch ein Grundstück in die Umlegungsmasse ein.

A ist mit seinem eingeworfenen Ersatzland nicht Beteiligter des Umlegungsverfahrens, weil das Grundstück nicht im Umlegungsgebiet liegt und auch nicht zur Umlegungsmasse gehört. Die Zuteilung des Grundstücks an ihn erfolgt daher außerhalb des Umlegungsverfahrens. Der damit bewirkte Grundstückstausch führt zur Grunderwerbsteuer.

Die Zuteilung des hälftigen Ersatzlandes (Anteil Bauplatz) an die Gemeinde führt zur (vorläufigen) Steuerpflicht der Gemeinde, weil diese zunächst kein Grundstück in die Umlegungsmasse eingebracht hat. Die entsprechende Steuer ist auf Antrag unter dem Vorbehalt des Widerrufs zinslos zu stunden, wenn mit hinreichender Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass die Steuervergünstigung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG doch noch zum Tragen kommt. Mit der späteren Einbringung eines Grundstücks

in die Umlegungsmasse wird die Gemeinde doch noch Beteiligte am Umlegungsverfahren. Die Steuerbefreiung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG greift damit grundsätzlich ein.

Erst nach Abschluss der Vorwegnahmen und des Umlegungsverfahrens kann jedoch entschieden werden, ob der Sollanspruch in unzulässiger Weise überschritten wurde oder noch eine umlegungsbedingte Mehrzuteilung vorliegt. Die Steuerfestsetzung ist dann gegebenenfalls nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern.

Die Steuerbefreiung des § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b GrEStG erstreckt sich dementsprechend auch nicht auf Grundstückszuteilungen an Gemeinden und sonstige Bedarfsträger auf der Grundlage von § 55 Abs. 5 BauGB, denen Flächen zur Nutzung für öffentliche Zwecke deshalb zugeteilt werden, weil sie außerhalb des Umlegungsgebiets liegendes Ersatzland eingebracht haben. Diese Regelung ergeht im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der anderen Länder.

8. Vereinbarung der Verlustübernahme bei körperschaftsteuerlicher Organschaft; § 17 Satz 2 Nummer 2 KStG i.V.m. § 302 AktG

(BMF-Schreiben vom 19.10.2010 - IV C 2 - S 2770/08/10004)

Mit dem BFH-Beschluss vom 28.7.2010, I B 27/10 (zur Veröffentlichung im BStBl II vorgesehen) geändert durch den BFH-Beschluss vom 15.9.2010, I B 27/10 (zur Veröffentlichung im BStBl II vorgesehen) hat der Bundesfinanzhof auch unter Hinweis auf eine vergleichbare Klausel in der Verfügung der OFD Rheinland vom 12.8.2009 u.a. entschieden, dass es nicht ernstlich zweifelhaft ist, dass mit der Vertragsklausel

"Die (Organträgerin) ist entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG verpflichtet, jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den anderen Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind"

eine Verlustübernahme entsprechend den Vorschriften des § 302 AktG vereinbart wird.

Dabei geht der Bundesfinanzhof von seiner ständigen Rechtsprechung aus, nach der es für die körperschaftsteuerliche Organschaft mit einer GmbH als Organgesellschaft einer ausdrücklichen Vereinbarung zur Verlustübernahme bedarf.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird hierzu wie folgt Stellung genommen:

Die Grundsätze des BFH-Beschlusses vom 28.7.2010, geändert durch den BFH-Beschluss vom 15.9.2010 (a.a.O.) sind über den entschiedenen Einzelfall hinaus in diesen oder ähnlichen Fällen

nicht nur in AdV-Verfahren, sondern auch im Rahmen der Steuerfestsetzung in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Für die Anwendung des § 17 Satz 2 Nummer 2 KStG gilt daher Folgendes:

Eine Bezugnahme auf die Vorschrift des § 302 AktG in ihrer Gesamtheit liegt vor, wenn die Vertragsklausel zunächst insgesamt auf die "Vorschriften des § 302 AktG" verweist. Im Anschluss an einen solchen Verweis erfolgende weitere Ausführungen, z.B. durch Wiedergabe des Wortlauts des § 302 Absatz 1 AktG, stehen einer wirksamen Bezugnahme auf § 302 AktG in seiner Gesamtheit nur dann entgegen, wenn sie erkennbar darauf gerichtet sind, die umfassende Bezugnahme auf § 302 AktG zu relativieren und bestimmte Absätze der Vorschrift von der Einbeziehung in die Vereinbarung über die Verlustübernahme auszuschließen. Von einer erkennbar eingeschränkten Vereinbarung ist nur dann auszugehen, wenn der Wortlaut der Vereinbarung die Einschränkung eindeutig vorsieht oder über den Wortlaut hinaus konkrete weitere Anhaltspunkte vorliegen.

Danach ist insbesondere auch die in der obigen OFD-Verfügung angesprochene Klausel:

"Die ... GmbH verpflichtet sich, entsprechend § 302 AktG jeden während der Vertragsdauer sonst entstehenden Jahresfehlbetrag der ... GmbH auszugleichen, soweit dieser nicht dadurch ausgeglichen wird, dass den freien Gewinnrücklagen Beträge entnommen werden, die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind."

nicht zu beanstanden.

9. Auswirkung des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) auf nachträgliche Anschaffungskosten gemäß § 17 Absatz 2 EStG

(BMF-Schreiben vom 21.10.2010 - IV C 6 - S 2244/08/10001)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat unter Geltung des GmbH-Rechts vor In-Kraft-Treten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) am 1.10.2008 (BGBl I S. 2026) in mehreren Urteilen zur Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten gemäß § 17 Absatz 2 EStG in den Fällen des Darlehensverlustes eines i.S. des § 17 EStG beteiligten Gesellschafters Stellung genommen (BFH-Urteile vom 24.4.1997, BStBl 1999 II S. 339 und BStBl 1999 II S. 342, vom 4.10.1997, BStBl 1999 II S. 344, sowie vom 10.10.1998, BStBl 1999 II S. 348). Nach den in diesen Urteilen zum Ausdruck kommenden Rechtsgrundsätzen gehören zu den Anschaffungskosten einer Beteiligung i.S. des § 17 EStG auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungskosten sind. Danach zählt zu diesen

Aufwendungen auch die Wertminderung des Rückzahlungsanspruchs aus einem der Gesellschaft gewährten Darlehen. Nach Auffassung des BFH muss der Begriff der nachträglichen Anschaffungskosten in § 17 EStG weit ausgelegt werden, damit das die Einkommensbesteuerung beherrschende Nettoprinzip im Anwendungsbereich dieser Norm ausreichend wirksam werden kann. Dem durch die Beteiligung veranlassten Ertrag ist der durch sie veranlasste Aufwand gegenüberzustellen. Als nachträgliche Anschaffungskosten i.S. des § 17 Absatz 2 EStG kommen deshalb nicht nur Aufwendungen in Betracht, die auf der Ebene der Gesellschaft als Nachschüsse oder verdeckte Einlagen zu werten sind, sondern auch sonstige, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Aufwendungen des Gesellschafters, sofern diese nicht Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder Veräußerungskosten i.S. von § 17 Absatz 2 EStG sind. Die Finanzverwaltung hatte die Anwendung der durch die genannten BFH-Urteile geschaffenen Rechtsgrundsätze seinerzeit in dem BMF-Schreiben vom 8.6.1999 (BStBl I S. 545) zusammengefasst.

Zu der Frage, welche Folgen sich für die Anwendung des § 17 EStG aufgrund des ab dem 1.10.2008 geltenden MoMiG (a.a.O.) ergeben, wird im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

1. Rechtslage aufgrund des MoMiG

Das bisherige Recht bestand zum einen aus dem Bereich der gesetzlichen Regelungen in §§ 32a, 32b GmbHG (sog. Novellenregeln), und zum anderen aus einer aus der BGH-Rechtsprechung entwickelten analogen Anwendung der §§ 30, 31 GmbHG (sog. Rechtsprechungsregeln). Durch das MoMiG wurde das Eigenkapitalersatzrecht grundlegend dereguliert. Die Bestimmungen über kapitalersetzende Darlehen (§§ 32a, 32b GmbHG) wurden im Rahmen des MoMiG aus dem GmbHG entfernt und im Insolvenzrecht sowie im Anfechtungsgesetz (AnfG) neu geordnet. Damit hat der Gesetzgeber auch den zu §§ 30, 31 GmbHG entwickelten Rechtsprechungsregeln die gesetzliche Grundlage entzogen. Kern der Neuregelungen in den §§ 39 Absatz 1 Nummer 5, §§ 44a, 135, 143 Absatz 3 der Insolvenzordnung (InsO) ist eine gesetzliche Nachrangigkeit aller Rückzahlungsansprüche aus Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz, unabhängig davon, ob sie in der Krise gewährt wurden oder nicht ("insolvenzrechtliches Institut der Nachrangigkeit"). Ist das Darlehen im Jahr vor Stellung des Insolvenzantrags getilgt worden oder wurde es zehn Jahre vor dem Eröffnungsantrag besichert, so ist gemäß § 135 Absatz 1 Nummer 2 InsO zusätzlich die Insolvenzanfechtung eröffnet, d.h. es besteht die Anfechtbarkeit der im letzten Jahr vor dem Insolvenzantrag von der Gesellschaft zurückgezählten Gesellschafterleistungen, und zwar unabhängig von einer tatbestandlichen Anknüpfung an einen eigenkapitalersetzenden Charakter der Leistung. Wurde das Darlehen im Jahr vor Erlangung eines vollstreckbaren Schuldtitels zurückgezahlt oder wurde es zehn Jahre vor diesem Zeitpunkt besichert, so ist - außerhalb des Insolvenzverfahrens - zusätzlich die Anfechtungsmöglichkeit

nach § 6 AnfG eröffnet. Das frühere Sanierungsprivileg und das frühere Kleinanlegerprivileg werden sinngemäß in § 39 Absatz 1 Nummer 5, Absatz 4 und 5 InsO beibehalten, sodass die vorgenannten Einschränkungen hier nicht gelten.

2. Nachrangigkeit der Gesellschafterdarlehen

Während die Rechtsprechung bisher von einer Anbindung an das Eigenkapitalersatzrecht ausging (BFH-Urteil vom 13.7.1999, BStBl II S. 724), ist nach Abschaffung der Eigenkapitalersatzregeln in §§ 32a, 32b GmbHG die Darlehensgewährung durch den Gesellschafter selbst die alleinige Voraussetzung für die insolvenzrechtliche Bindung des Darlehens. Mit Ausnahme der durch das Sanierungsprivileg und das Kleinanlegerprivileg begünstigten Gesellschafterdarlehen treten alle Gesellschafterdarlehen in der Insolvenz unabhängig von ihrer vertraglichen Ausgestaltung und unabhängig vom Zeitpunkt der Hingabe gemäß § 39 Absatz 1 Nummer 5 InsO an die letzte Stelle aller Gläubiger.

Für die Frage nachträglicher Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Absatz 2 EStG ist auf die gesellschaftsrechtliche Veranlassung abzustellen. Unbeschadet der Aufgabe des Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG orientiert sich deshalb die Auslegung einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung nach wie vor an der bereits von dem BMF-Schreiben vom 8.6.1999 (BStBl I S. 545) herangezogenen Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers, sodass bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung auch zukünftig nachträgliche Anschaffungskosten bei uneinbringlichen Rückzahlungsansprüchen des Gesellschafters anzunehmen sind.

3. Steuerliche Folgerungen für den Anschaffungskostenbegriff i.S. des § 17 EStG

Ein Darlehen ist nach Auffassung des BFH u.a. dann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn im Zeitpunkt seiner Gewährung oder Weitergewährung die Rückzahlung des Darlehens angesichts der finanziellen Situation der Gesellschaft in dem Maße gefährdet ist, dass ein ordentlicher Kaufmann das Risiko einer Kreditgewährung zu denselben Bedingungen wie der Gesellschafter nicht mehr eingegangen wäre (sog. Krise). Der Begriff der Krise und die steuerliche Anknüpfung an die Krise werden auch im zeitlichen Geltungsbereich des MoMiG beibehalten. Außerdem ist auch nach der Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts im Rahmen des MoMiG eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehensgewährung danach zu beurteilen, ob die Gesellschaft unter den bestehenden Verhältnissen von einem Dritten noch einen Kredit zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. Die bisherige Rechtsprechung des BFH zu nachträglichen Anschaffungskosten im Rahmen des § 17 Absatz 2 EStG kann daher grundsätzlich weiterhin angewendet werden.

Was im Fall der Hingabe des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gilt, gilt nach Auffassung des BFH grundsätzlich auch bei einem der Gesell-

schaft vor der Krise gewährten Darlehen, wenn der Gesellschafter das Darlehen stehen lässt, obwohl er es hätte abziehen können und es angesichts der veränderten finanziellen Situation der Gesellschaft absehbar war, dass die Rückzahlung gefährdet sein wird (sog. stehen gelassenes Darlehen).

Im Einzelnen unterscheidet der BFH für die Frage des Umfangs nachträglicher Anschaffungskosten vier Fallgruppen:

a) Hingabe des Darlehens in der Krise

Im Falle der Hingabe des Darlehens in der Krise ist nach Auffassung des BFH für die Höhe der Anschaffungskosten dessen Nennwert maßgeblich.

b) Stehen gelassene Darlehen

Im Falle eines "stehen gelassenen" Darlehens ist grundsätzlich der gemeine Wert in dem Zeitpunkt maßgeblich, in dem es der Gesellschafter mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis nicht abzieht; dies kann ein Wert erheblich unter dem Nennwert des Darlehens, im Einzelfall sogar ein Wert von 0 € sein. Nach der neuen, durch das MoMiG geschaffenen Rechtslage kann allerdings ein "stehen gelassenes" Darlehen begrifflich nur noch dann vorliegen, wenn die Krise zeitlich vor dem Beginn des Anfechtungszeitraums nach § 6 AnfG entstanden ist.

Ist die Krise erst nach dem Beginn des Anfechtungszeitraums entstanden, ist die Fallgruppe der "krisenbestimmten" Darlehen anzuwenden (vgl. hierzu unten unter d).

c) Finanzplandarlehen

Schon unter der Geltung des früheren GmbH-Rechts waren von den eigenkapitalersetzenden Darlehen die so genannten Finanzplandarlehen abzugrenzen. Dies sind solche Darlehen, die von vornherein in die Finanzplanung der Gesellschaft in der Weise einbezogen werden, dass die zur Aufnahme der Geschäfte erforderliche Kapitalausstattung der Gesellschaft krisenunabhängig durch eine Kombination von Eigen- und Fremdfinanzierung erreicht werden soll. Solche von den Gesellschaftern gewährten "finanzplanmäßigen" Kredite zur Finanzierung des Unternehmenszwecks sind nach Gesellschaftsrecht den Einlagen gleichgestellt. Die Bindungen für sog. Finanzplandarlehen ergaben sich schon vor dem Inkraft-Treten des MoMiG nicht aus dem Eigenkapitalersatzrecht, sondern aus den vertraglich herbeigeführten Vereinbarungen und Bindungen der Gesellschafter. Auch der Bundesgerichtshof (BGH) hat zwischen Eigenkapitalersatzrecht und Finanzplandarlehen differenziert. Die Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechts hat also keine Auswirkungen auf die bisherige Behandlung der Finanzplandarlehen.

Liegt ein in diesem Sinne krisenunabhängiges Finanzplandarlehen vor, ist es nach Auffassung des BFH nicht nur von vornherein - also mit seiner Hingabe - gesellschaftsrechtlich als Haftkapital gebunden; es ist auch für die steuerrechtliche Beurteilung

davon auszugehen, dass es mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis gewährt wurde. Dementsprechend erhöhen sich im Falle seines Verlustes die Anschaffungskosten der Beteiligung nicht nur in Höhe seines Wertes im Zeitpunkt der Krise, sondern in Höhe seines Wertes im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaft, also seines Nennwertes.

d) Krisenbestimmte Darlehen

Was für Finanzplandarlehen gilt, muss - jedenfalls im Grundsatz - auch für krisenbestimmte Darlehen gelten. Dies sind Darlehen, bei denen der Gesellschafter schon vor dem Eintritt der Krise mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch im Falle einer Krise stehen lassen werde. Für die Frage der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten ist allerdings bei krisenbestimmten Darlehen weiter zu differenzieren. Es ist hier zu prüfen, ob die Krisenbindung des Darlehens - wie häufig - auf vertraglichen Vereinbarungen oder aber auf den gesetzlichen Neuregelungen der InsO und des AnfG aufgrund des MoMiG beruht:

aa) Krisenbestimmte Darlehen aufgrund vertraglicher Vereinbarungen

Hat der Gesellschafter schon zu einem früheren Zeitpunkt mit bindender Wirkung gegenüber der Gesellschaft oder den Gesellschaftsgläubigern erklärt, dass er das Darlehen auch in der Krise der Gesellschaft stehen lassen wird, führt der Ausfall eines solchen krisenbestimmten Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung in Höhe des Nennwerts des Darlehens. Denn zu einer solchen Erklärung wäre ein Darlehensgeber, der nicht auch Gesellschafter ist, mit Rücksicht auf das ihm bei Gefährdung des Rückzahlungsanspruchs regelmäßig zustehende außerordentliche Kündigungsrecht im Allgemeinen nicht bereit.

Der Ansatz in Höhe des Nennwerts des Darlehens beruht nach Auffassung des BFH auf der Erwägung, dass bei den krisenbestimmten Darlehen die Bindung bereits mit dem Verzicht auf eine ordentliche und außerordentliche Kündigung im Zeitpunkt der Krise eintritt und deshalb der Verlust des Darlehens auf diesem Verzicht und nicht nur auf den später eintretenden gesetzlichen Rechtsfolgen der Krise beruht, womit sich diese Fallgruppe wesentlich von derjenigen der "stehen gelassenen" Darlehen unterscheidet.

bb) Krisenbestimmte Darlehen aufgrund der gesetzlichen Neuregelungen in §§ 39, 135 InsO sowie § 6 AnfG

Beruht die Krisenbindung des Darlehens auf den gesetzlichen Neuregelungen der InsO und des AnfG aufgrund des MoMiG, so ist davon auszugehen, dass bereits die gesetzlichen Neuregelungen in der InsO und im AnfG mit Beginn des Anfechtungszeitraums den darlehensgebenden Gesellschafter wirtschaftlich regelmäßig so stellen, als habe er eine Krisenbindung vereinbart.

Die nachträglichen Anschaffungskosten bemessen sich für den Fall, dass die gesellschaftsrechtliche Veranlassung auf die insolvenzrechtliche Nachrangigkeit zurückgeht, nach dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Beginns des Anfechtungszeitraums.

4. Sanierungsprivileg

Nach § 39 Absatz 1 Nummer 5, Absatz 4 InsO unterliegen zwar Darlehen (Darlehensforderungen), die zum Zwecke der Sanierung des Unternehmens hingegeben werden, nicht dem oben beschriebenen Nachranggebot. Gleichwohl ist es nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 19.8.2008, BStBl II 2009 S. 5) zum bisherigen Sanierungsprivileg (§ 32a Absatz 3 Satz 3 GmbHG a. F.), - welche sinngemäß auch auf die neue Rechtslage nach dem MoMiG übertragen werden kann - der Sinn und Zweck des Sanierungsprivilegs als Sonderregelung, Anreize dafür zu bieten, einer GmbH Risikokapital zur Verfügung zu stellen und sich an Sanierungen zu beteiligen. Dieser Zweck würde nach Ansicht des BFH unterlaufen, wenn der das Sanierungskapital gebende Gesellschafter gegenüber anderen Gesellschaftern steuerrechtlich benachteiligt würde. Daher führen spätere Darlehensverluste auch hier sowohl nach der alten als auch nach der neuen Rechtslage zu nachträglichen Anschaffungskosten.

5. Kleinanlegerprivileg

Sinn und Zweck des Kleinanlegerprivilegs gemäß § 39 Absatz 1 Nummer 5, Absatz 5 InsO (bisher Zwerganteilsprivileg nach § 32a Absatz 3 Satz 2 GmbHG a.F.) ist - anders als beim unter 4. beschriebenen Sanierungsprivileg - nicht die Schaffung eines Anreizes zur Gewährung von Risikokapital, sondern allein die gesetzliche Klarstellung, dass nicht geschäftsführende GmbH-Gesellschafter mit einer nur geringen Beteiligung

am Stammkapital nicht unternehmerisch beteiligt sind und deshalb nicht in der Finanzierungsverantwortung für die Gesellschaft stehen (BR-Drucks. 967/96 S. 22 f.; BT-Drucks. 13/7141 S. 11 f.). Der damalige Gesetzgeber hat damit die BGH-Rechtsprechung zu den eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehen bei Aktiengesellschaften auch im Bereich der Gesellschaften mit beschränkter Haftung für anwendbar gehalten. Diese Grundentscheidung hat der Gesetzgeber auch im Rahmen der durch das MoMiG vollzogenen gesetzlichen Neuregelung beibehalten. Allerdings wurde die Schwelle für die Finanzierungsfolgenverantwortung des Gesellschafters nunmehr rechtsformneutral auf eine 10-Prozent-Beteiligung festgesetzt (BT-Drucks. 16/6140 S. 57).

Die Nichtberücksichtigung des Verlustes eines im Sinne des § 32a Abs. 3 Satz 2 GmbHG a.F. beteiligten Gesellschafters im Rahmen der nachträglichen Anschaffungskosten nach § 17 Absatz 2 EStG (BFH-Urteil vom 2.4.2008, BStBl II S. 706) ist daher - unter Beachtung der geänderten Beteiligungsgrenze - auch auf die Rechtslage nach MoMiG übertragbar.

6. Anwendungsregelung

Dieses BMF-Schreiben ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden, bei denen auf die Behandlung des Darlehens die Vorschriften des MoMiG anzuwenden sind. Ein Darlehen ist nach den Vorschriften des MoMiG zu behandeln, wenn das Insolvenzverfahren bei einer GmbH nach dem 31.10.2008 eröffnet wurde oder wenn Rechtshandlungen, die nach § 6 AnfG der Anfechtung unterworfen sind, nach dem 31.10.2008 vorgenommen wurden. Für die übrigen Darlehen gilt weiterhin das BMF-Schreiben vom 8.6.1999 (BStBl I S. 545).

Steuerterminkalender

Die wichtigsten Steuertermine 2011

Allgemeiner Hinweis:

Steuern und Abgaben rechtzeitig zahlen. Bei verspäteter Zahlung erheben die Finanzämter und die Gemeinden Säumniszuschläge kraft Gesetzes. Diese betragen 1 % des (auf den nächsten durch fünfzig Euro teilbaren Betrag abgerundeten) rückständigen Steuerbetrags für jeden angefangenen Monat der Säumnis. Bei einer verspäteten Zahlung bis zu drei Tagen werden jedoch keine Säumniszuschläge erhoben. Dies gilt nicht für Steuerzahlungen, die in bar bei der Finanzkasse erfolgen. Durch diese dreitägige "Schonfrist" werden aber die gesetzlichen Zahlungstermine grundsätzlich nicht verlängert, sodass z.B. verwirkte Säumniszuschläge vom Fälligkeitstag an und nicht etwa ab Ende der Schonzeit berechnet werden. Als Tag der Zahlung gilt bei Barzahlung der Tag des Geldeingangs, bei Zahlung durch Scheck der dritte Tag nach Scheckeingang bei der Steuerbehörde, bei Überweisung auf ein Konto der Steuerbehörde und bei Einzahlung mit Zahlkarte oder Postanweisung der Tag, an dem der Betrag der Finanzbehörde gutgeschrieben wird.

Bei Steuerzahlungen in jedem Fall angeben:

1. Steuernummer
2. Steuerart
3. Zeitraum, für den die Steuer gezahlt wird

Zahlungstermine:

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Zahlungstermine:

Fällt der Fälligkeitstag auf einen Sonntag, einen allgemeinen Feiertag oder auf einen Samstag, verschiebt er sich auf den nächsten Werktag.

Bundes-, Landes- und Gemeindesteuern

Zahlungstermine	Jan.	Febr.	März	April	Mai	Juni	Juli	Aug.	Sept.	Okt.	Nov.	Dez.
Steuerart												
1. Einkommensteuer			10			10			10			10
2. Körperschaftsteuer			10			10			10			10
3. Kirchensteuer			10			10			10			10
4. Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
5. Lohnsteuer und Kirchenlohnsteuer	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
6. Gewerbesteuer		15			15			15			15	
7. Grundsteuer und Abgaben (Straßenreinigung, Kanalgebühren, Müllabfuhr)		15			15			15			15	
8. Stromsteuer	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
9. Energiesteuer	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25

**Allen, die uns auch
im zu Ende gehenden Jahr
ihr Vertrauen geschenkt haben,
wünschen wir ein frohes Weihnachtsfest
und
ein gutes, gesundes neues Jahr.**

**Für die gute Zusammenarbeit
bedanken wir uns.**

**Wir werden uns bemühen,
Sie auch weiterhin gut zu beraten
und den an uns selbst gestellten
hohen Qualitätsanspruch zu halten.**